Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 30560 du rôle
Inscrit le 10 mai 2012

Audience publique du 23 octobre 2013

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30560 du rôle et déposée le 10 mai 2013 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 février 2012, déclarant non fondée la réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2006, 2007, tous émis le 1er septembre 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 septembre 2012 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 avril 2013, à laquelle l'affaire a été refixée à une audience ultérieure pour continuation des débats ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 11 avril 2013 accordant aux parties un délai pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire de Monsieur ... déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mai 2013 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 juin 2013, à laquelle l'affaire a été refixée à une audience ultérieure pour continuation des débats ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 19 juin 2013 accordant aux parties un délai pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 août 2013 ;

Vu le mémoire supplémentaire de Monsieur ... déposé au greffe du tribunal administratif du 23 septembre 2013 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 septembre 2013 ;

Vu la rupture du délibéré du tribunal administratif du 8 octobre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 octobre 2013.

A défaut de déclaration de l'impôt sur le revenu, le bureau d'imposition de ..., section des personnes physiques, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit en date du 1er septembre 2010 à l'égard de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu visant les années 2006 et 2007, ci-après désignés par « les bulletins ».

En date du 2 décembre 2010, Monsieur ... introduisit les déclarations de l'impôt sur le revenu visant les années 2006 et 2007.

Par un courrier du 3 décembre 2010, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins.

Par courrier du 15 novembre 2011, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », invita Monsieur ... à présenter les pièces comptables relatifs à l'exercice de sa profession libérale, notamment les factures établies et reçues et les extraits bancaires.

Par un courrier du 17 novembre 2011, Monsieur ... remit au directeur un classeur contenant des pièces.

Par un courrier du 2 décembre 2011, le directeur invita Monsieur ... à préciser son activité pour la période du 1er janvier au 31 mars 2006, à documenter le loyer, les charges et les frais de location payés en ce qui concerne sa résidence à ... et son adresse à ..., d'appuyer par un certificat les cotisations versées en raison de l'affiliation obligatoire des non-salariés à un établissement de sécurité sociale luxembourgeois ou étranger, à renseigner le montant versé au titre de rente au conjoint divorcé et d'entretien de ses enfants, à motiver l'absence des extraits bancaires concernant l'année 2006 et une partie de l'année 2007 et à documenter l'emploi des fonds provenant de la vente de l'appartement sis à ....

Par décision du 8 février 2012, le directeur déclara la réclamation recevable en la forme, mais non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« *Le directeur des contributions ;*

Vu la requête introduite le 3 décembre 2010 par le sieur ..., demeurant à L- ..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007, émis le 1er septembre 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 15 novembre 2011, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), ainsi que la réponse incomplète y relative du réclamant entrée le 17 novembre 2011 ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 2 décembre 2011, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), restée sans réponse de la part du requérant ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposé par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le § 217 AO constitue la base légale de la taxation, c'est-à-dire le moyen qui permet au bureau d'imposition qui a épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle les contribuables ne peuvent guère se soustraire (cf. Jean OLINGER, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, in études fiscales n°s 81-85, novembre 1989, n°190, page 117 et trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 272 et autre référence y citée) ;

Considérant que dans son arrêt du 30 avril 2009, n° 25231C du rôle, la Cour administrative a retenu que : « Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable. Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient cependant d'aucune présomption de véracité » ;

Considérant que l'instruction du dossier a révélé que la manière de procéder à la taxation du revenu imposable par le bureau d'imposition ne donne pas lieu à critique ;

Considérant que, tout comme le bureau d'imposition, le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur le revenu imposable ; que c'est par la consécration du principe du réexamen intégral et d'office de l'imposition litigieuse dans les dispositions combinées des §§ 204, 243 et 244 AO que le législateur a exprimé sa volonté qu'aucun impôt que celui qui est légalement dû ne puisse être réclamé au contribuable ;

Que dans le cadre de cette obligation, il avait invité le réclamant en date du 15 novembre 2011 à présenter les pièces et documents comptables relatifs à l'exercice de sa profession d'expert comptable, notamment les factures établies et reçues et les extraits bancaires ; que les informations remises étaient restés insuffisantes, une deuxième mise en état a été adressée au réclamant en date du 2 décembre 2011 pour l'inviter : à préciser son activité pour la période du 1er janvier au 31 mars 2006 étant admis qu'il avait une occupation salariée du 1er avril au 30 novembre et qu'il a eu une autorisation d'établissement à titre de comptable à partir du 24 avril 2006, à documenter le loyer, les charges et les frais de location versés en ce qui concerne sa résidence à ... et son adresse à ..., d'appuyer par un certificat les cotisations versées en raison de l'affiliation obligatoire des non-salariés à un établissement de sécurité sociale luxembourgeois ou étranger, à renseigner le montant versé au titre de rente au conjoint divorcé et d'entretien de ses enfants (le cas échéant sur base du jugement prononçant le divorce), à motiver l'absence des extraits bancaires concernant l'année 2006 et une partie de l'année 2007 et à documenter l'emploi des fonds provenant de la vente de l'appartement à ...;

Considérant qu'à ce jour, le réclamant n'y a pas donné de suite ;

Considérant que rien ne s'oppose à ce que le réclamant présente dans le cadre de sa réclamation des éléments nouveaux, sous réserve d'abattements ou de bonifications à accorder sur demande, tendant à apporter des modifications à sa déclaration d'impôt ;

Considérant que s'il est loisible au contribuable, sous l'empire de la loi générale des impôts, de s'opposer à une surtaxe, il lui incombe toutefois d'infirmer la taxation par des allégations circonstanciées qui permettent, dans le cadre du § 243 AO, de mieux asseoir l'impôt ;

Considérant qu'en l'espèce, il y a lieu de confirmer les taxations effectuées par le bureau d'imposition, le directeur s'étant trouvé inhibé à poursuivre son instruction aux fins du réexamen intégral des bulletins attaqués ;

Considérant par ailleurs que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742 ; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042 ; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 mai 2012, Monsieur ... a introduit un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 8 février 2012.

Par un avis du 8 octobre 2013, le tribunal a soulevé d'office la question de la recevabilité *ratione temporis* du recours eu égard à l'affirmation faite par le demandeur dans sa requête introductive d'instance qu'il aurait reçu notification de la décision déférée du directeur du 8 février 2012 en date du 9 février 2012, alors que le recours n'a été déposé au greffe du tribunal administratif qu'en date du 10 mai 2012.

A l'audience des plaidoiries du 16 octobre 2013, le demandeur a conclu à la recevabilité du recours, en soutenant que sa déclaration contenue dans la requête introductive d'instance selon laquelle il aurait reçu notification de la décision directoriale le 9 février 2012 serait le fruit d'une erreur matérielle. A cet égard, il a fait valoir qu'il n'aurait retiré l'envoi contenant ladite décision uniquement le 10 février 2013, après qu'il avait été avisé de l'envoi le 9 février 2012 sans que le courrier ait pu lui être remis puisqu'il aurait été absent, en remettant au tribunal l'original de l'enveloppe d'envoi de la décision litigieuse.

Le délégué du gouvernement s'est rapporté à prudence de justice.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO » et de l'article 8 (3) 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu, recours qui est, en vertu de l'article 8 (3) 4 de la loi du 7 novembre 1996, à introduire endéans un délai de trois mois.

En ce qui concerne le point de départ du délai de trois mois, à défaut de dispositions spécifiques contenues dans l'article 8 (3) 4, précité, étant relevé par ailleurs que la présomption de notification de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs ne joue pas en l'espèce la décision du directeur n'étant pas assimilable à un bulletin au sens de dudit règlement pris en exécution du paragraphe 211 AO, il y a lieu de retenir que le délai de recours commence à courir à partir du jour de la réception de la notification.

S'il est vrai qu'en l'espèce, le demandeur a été avisé de l'envoi recommandé contenant la décision déférée en date du 9 février 2012, il se dégage des mentions figurant sur l'enveloppe d'envoi remise par le demandeur au tribunal à l'audience des plaidoiries du 16 octobre 2013 que l'envoi n'a pas pu être remis à Monsieur ... le jour en question puisqu'il était absent. Au regard des déclarations de Monsieur ... qu'il n'a retiré l'envoi que le jour suivant, soit le 10 février 2013, non autrement contredites par la partie étatique, il y a lieu d'admettre que la décision litigieuse a été notifiée le 10 février 2012, de sorte que le délai de recours de trois mois a commencé à courir le 10 février 2012 et a expiré le 10 mai 2012 à minuit, de manière que le recours déposé le 10 mai 2012 a été introduit dans le délai légal.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en annulation, au motif qu'un recours en réformation est prévu par la loi en la présente matière, ce que Monsieur ..., en tant que comptable spécialisé en matière fiscale, ne devrait pas ignorer.

Tel que cela a été retenu ci-avant, conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) 1 de la loi du 7 novembre 1996, précitée, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu.

En l'espèce, il se dégage des termes de la requête introductive d'instance que Monsieur ... demande l'annulation de la décision du directeur du 8 février 2012.

Même si dans la présente matière la loi a institué un recours en réformation, le demandeur peut conclure à la seule annulation de la décision attaquée. Il s'ensuit que, contrairement à ce qui est soutenu par la partie étatique, le recours en réformation est recevable dans la limite des moyens de légalité invoqués.

Il s'ensuit que la demande en annulation formulée par le demandeur dans le cadre du recours en réformation est recevable, pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose avoir, suite à une demande afférente du service du contentieux du 15 novembre 2011, remis à l'administration un classeur contenant un certain nombre de pièces. Il soutient que la deuxième mise en état du 2 décembre 2011, lui ayant demandé encore des explications et pièces supplémentaires, ne lui serait jamais parvenue.

Par rapport aux questions précises posées par le service du contentieux dans les mises en état lui adressées, le demandeur précise qu'il n'aurait pas eu d'activité entre le 1er janvier et 31 mars 2006, en renvoyant à un certificat d'affiliation au centre commun dont il se dégagerait qu'il n'aurait pas été affilié du 1er novembre 2005 au 31 mars 2006. Il précise encore avoir eu une activité salariée du 1er avril 2006 jusqu'au 30 novembre 2006.

Tout en admettant s'être vu délivrer une autorisation pour l'exercice de la profession de comptable le 24 avril 2006, il souligne ne pas avoir exercé en tant qu'indépendant jusqu'au 1er décembre 2006, au moment où il aurait quitté l'employeur où il travaillait jusqu'à ce moment.

En ce qui concerne les loyers et charges relatifs à sa résidence à ..., le demandeur précise que la maison serait la propriété de sa mère qui y habiterait de manière que lui-même n'aurait exposé ni frais de location ni charges. Il en serait de même de la résidence à ..., qui appartiendrait à sa compagne et qui par ailleurs aurait été en travaux et inoccupée, de sorte qu'aucun loyer n'aurait été payé ni perçu.

Le demandeur précise encore ne pas avoir payé des cotisations sociales pour les années 2006 et 2007, tout en se référant à un certificat d'affiliation du centre commun de la sécurité sociale.

Le demandeur précise encore qu'il n'y aurait pas de rente à payer à son conjoint divorcé, tout en soulignant que le seul enfant issu de ce mariage aurait été majeur en 2006 et financièrement indépendant, de sorte qu'il n'aurait pas eu de dépenses y relativement.

En ce qui concerne les extraits bancaires réclamés par l'administration, le demandeur déclare avoir versé les extraits afférents auprès des banques BCEE et ING, tout en précisant que l'absence d'extraits bancaires en 2006 s'expliquerait par le fait qu'il n'aurait commencé son activité d'indépendant qu'en décembre 2006 et qu'il n'aurait pas encaissé des factures pendant cette année.

En ce qui concerne la vente d'un appartement, le demandeur précise que cette vente aurait généré un boni d'environ 20.000 €, puisqu'il y aurait eu une hypothèque d'un montant proche du prix

de vente. Dans son mémoire supplémentaire du 10 mai 2013, il précise que le montant exact de 18.761,05 € lui aurait été transmis par le notaire tel que cela se dégagerait d'un extrait de compte du 27 mars 2006.

Enfin, dans son mémoire additionnel du 23 septembre 2013, le demandeur a encore précisé avoir touché pour l'année 2006 un revenu net d'une activité salariée de l'ordre de 17.731,20 € et des revenus nets d'une profession libérale de 1.997,30 €, auxquels il faudrait ajouter la plus-value provenant de la vente de l'appartement de l'ordre de 18.761,05 €, soit un total de 42.068,25 €, et pour l'année 2007 des revenus nets provenant d'une profession libérale de 14.947,22 €.

Pour le surplus, le demandeur donne des explications en ce qui concerne les différents mouvements sur son compte épinglés par la partie étatique.

En ce qui concerne les dépenses professionnelles, le demandeur donne à considérer que ces dépenses seraient limitées au montant de 3.578,70 € pour l'année 2006 et à celui de 3.083,03 € pour l'année 2007.

Le délégué du gouvernement, en se prévalant d'une jurisprudence de la Cour administrative du 30 avril 2009 (n° 25231C du rôle) et suivant laquelle il appartient au contribuable voulant prospérer dans sa réclamation de « *rapporter la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt* » et que dans ce cadre de la preuve ainsi à rapporter « *ses déclarations ne bénéficient cependant d'aucune présomption de véracité* », souligne que le demandeur avait été invité le 15 novembre 2011 à présenter les pièces et documents comptables relatives à l'exercice de sa profession de comptable. Vu que les informations remises avaient été insuffisantes, une deuxième mise en état aurait été adressée au demandeur le 2 décembre 2011 avec un certain nombre de questions précises, sans que le demandeur n'y ait donné de suite.

Le délégué du gouvernement soutient qu'en l'espèce, le directeur se serait trouvé inhibé à poursuivre son instruction aux fins de réexaminer intégralement les bulletins attaqués.

Même si le demandeur prenait position dans son recours par rapport à un certain nombre de questions posées par le directeur dans la mise en état du 2 décembre 2011, il n'en resterait pas moins que certains autres éléments de réponse nécessaires à l'établissement de l'impôt feraient toujours défaut.

Ainsi, l'affirmation qu'il n'y aurait pas eu de paiements au centre commun de la sécurité sociale ne serait pas documenté par une pièce probante et cette affirmation serait pour le moins étonnante, puisque le centre commun de la sécurité sociale fixerait en général un minimum de cotisations à régler pour tout affilié exerçant une profession indépendante et cela dès le début de son activité.

Le délégué du gouvernement souligne encore que l'intégralité des extraits bancaires relatifs aux exercices 2006 et 2007 ne serait pas versée, de même qu'il n'y aurait pas de pièces en rapport avec l'affirmation que la vente d'un appartement n'aurait généré qu'un boni d'environ 20.000 €. Le délégué du gouvernement met également en doute la réalité des revenus déclarés *ex post* par le demandeur puisqu'il ne serait pas clair comment il pourrait vivre convenablement au regard des revenus déclarés, tandis que d'autres contribuables se trouvant dans une situation telle que celle du demandeur, en l'occurrence ayant commencé une activité d'indépendant après avoir quitté un travail salarié, réaliseraient des revenus supérieurs à ceux gagnés auparavant à titre de salaire. En partant de cette perspective, le bénéfice provenant d'une profession libérale aurait été taxé à hauteur de 60.000 € pour

2006 et à hauteur de 100.000 € pour 2007, appréciation qui serait conforme aux réalités économiques d'un comptable moyennement diligent dans une situation pareille que celle du demandeur.

Au vu des pièces soumises au tribunal par le demandeur dans le cadre de son mémoire additionnel du 10 mai 2013, le délégué du gouvernement fait valoir que le demandeur, s'il n'était pas obligé de tenir une comptabilité correspondant aux normes et usages comptables tels que prévus par certaines dispositions du droit commercial luxembourgeois, aurait néanmoins dû tenir une comptabilité simplifiée et ainsi procéder notamment à une inscription continue des écritures comptables. En se référant à diverses jurisprudences en matière de taxation d'office, le délégué du gouvernement souligne que la taxation d'office consisterait à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitudes. Le délégué du gouvernement donne à considérer que le demandeur n'aurait pas tenu de comptabilité en bonne et due forme qui lui aurait permis d'établir le caractère exhaustif des recettes qu'il affirme avoir réalisé au cours des années 2006 et 2007, tout en soulignant que le demandeur n'aurait toujours pas remis l'intégralité des extraits manquants, et il déduit des extraits de compte versés que le demandeur devrait tenir encore d'autres comptes auprès d'autres instituts financiers respectivement qu'il aurait encaissé en espèces des factures de la part de clients.

Après avoir épinglé un certain nombre de virements inexpliqués contenus dans les extraits de compte versés par le demandeur, le délégué du gouvernement soutient que le demandeur n'aurait pas rapporté la preuve de ses revenus réels tant en ce qui concerne les recettes perçues par transferts bancaires, qu'en ce qui concerne celles perçues en espèces.

Pareillement, le délégué du gouvernement met en doute l'affirmation du demandeur qu'il n'aurait quasiment pas eu de dépenses privées ou professionnelles au titre des années 2006 et 2007.

En l'espèce, le bureau d'imposition a, au titre de l'année 2006, retenu un bénéfice d'une profession libérale de l'ordre de 60.000 €, et, au titre de l'année 2007, un bénéfice d'une profession libérale de l'ordre de 100.000 €. Le demandeur soutient que pour l'année 2006, il aurait, à côté de revenus d'une activité salariée, eu des revenus nets provenant d'une profession libérale uniquement de l'ordre de 1.997,30 € et de 14.947,22 € pour l'année 2007, tandis que la partie étatique met en doute la réalité des faibles recettes déclarées par le demandeur et questionne par ailleurs les dépenses du demandeur.

Le paragraphe 217 AO est libellé comme suit :

« *(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

En vertu du § 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le § 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que le bureau d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le § 204,

alinéa 1er AO énonce que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle* […] *erforschen und von amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse* […] *ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind* […] ». Par voie de conséquence, dans le cadre de l'examen de la situation réelle (*tatsächliche Verhältnisse),* le directeur, qui dispose entre autres du pouvoir d'une modification de l'imposition même en défaveur du contribuable, doit appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination successive des bases d'imposition et de la cote d'impôt et il dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et des moyens d'investigations pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable et de l'impôt mis à sa charge.[1]

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. [2]

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient cependant d'aucune présomption de véracité. [3] Pareillement, si le contribuable est, comme en l'espèce, obligé de tenir une comptabilité, ne fût-elle que simplifiée, mais n'en a pas tenu une en bonne et due forme, les documents comptables produits par lui ne bénéficient pas non plus d'une présomption de véracité.

En l'espèce, le demandeur a omis de déposer des déclarations d'impôt pour les années 2006 et 2007, de sorte qu'il a fait l'objet d'une taxation d'office.

S'il a remis le 2 décembre 2010 les déclarations d'impôt afférentes, ce n'est que suite à une demande afférente du service du contentieux du 15 novembre 2011 que le demandeur a remis au directeur un classeur contenant un certain nombre de pièces. Par contre, il a omis de répondre à une nouvelle demande de renseignement émanant du service du contentieux du 2 décembre 2011, tendant à clarifier sa situation fiscale, tant en ce qui concerne ses revenus, qu'en ce qui concerne les dépenses qu'il est susceptible de faire valoir. Que cette demande soit parvenue au demandeur ou non, il est indéniable qu'au jour où le directeur a pris sa décision, il n'avait pas à sa disposition tous les éléments nécessaires permettant de clarifier la situation fiscale du demandeur, tant en ce qui concerne ses revenus, en l'occurrence ceux provenant de l'exercice d'une profession libérale, qu'en ce qui concerne les frais d'exploitation afférant, respectivement les autres dépenses du demandeur par rapport auxquelles des clarifications ont été demandées. Or, le caractère pertinent de la demande de renseignement du 2 décembre 2011 ne saurait être nié, plus particulièrement en ce qui concerne les revenus provenant d'une activité indépendante. En effet, les pièces comptables remises au directeur, ne bénéficiant, à défaut de tenue d'une comptabilité en bonne et due forme, pas d'une présomption de véracité, laissaient subsister des doutes quant à la réalité de ses déclarations. Ainsi, le demandeur disposait d'une autorisation d'établissement en tant que comptable dès avril 2006 et a d'ailleurs, tel

---

[1] V. CA 18 janvier 2011, n° 26959 du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu
[2] V. CA 30 avril 2009, n° 25231C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu
[3] idem

que cela se dégage des factures émises telles qu'elles ont été remises au directeur, facturé des prestations de comptable dès mai 2006 et fait état de frais d'obtention dès avril 2006, alors qu'il soutient n'avoir eu qu'un bénéfice dérisoire provenant de cette activité d'indépendant durant l'année 2006. Ce doute est corroboré par la circonstance que l'intégralité des extraits de compte n'était pas à la disposition du directeur. Pareillement, les revenus déclarés visant l'année 2007 étant dérisoires, le directeur a pareillement valablement pu demander des justificatifs à cet égard. Enfin, un certain nombre d'éléments factuels, susceptibles d'avoir des incidences sur les dépenses spéciales ou, le cas échéant, charges extraordinaires n'ont pas été clarifiés.

Il s'ensuit qu'au moment où le directeur a pris sa décision, à défaut par le demandeur d'avoir fourni en temps utile les pièces et explications nécessaires permettant de clarifier sa situation fiscale à la fois en ce qui concerne ses revenus qu'en ce qui concerne les dépenses qu'il est susceptible de faire valoir, il n'a pas été en mesure de procéder à un réexamen global de la situation fiscale du demandeur et partant épuiser les obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a rejeté comme non fondée la réclamation introduite par le demandeur.

En ce qui concerne le rôle dévolu au juge administratif saisi d'un recours au fond contre une décision directoriale de rejet d'une réclamation rendue dans les circonstances citées ci-avant, aucune disposition légale n'ôte à une partie demanderesse la faculté de soumettre en instance judiciaire des éléments de preuve nouveaux afin d'étayer, à l'appui de sa demande, un moyen déjà soulevé devant le directeur à l'encontre du bulletin entrepris.[4]

Force est de constater que dans le cadre de la présente instance, le demandeur a fourni un certain nombre de pièces et a donné des explications par rapport aux questions soulevées par le directeur.

Plus particulièrement, il a versé l'intégralité des extraits de compte réclamés par la partie étatique et a, par ailleurs, valablement expliqué, pièces à l'appui, que les pièces visant le compte ING ne couvrent que la période débutant en avril 2007 puisque ce compte n'avait été ouvert qu'à ce moment, et que les extraits du compte BCCE sont complets. Pareillement, il a donné des explications convaincantes quant aux montants portés au crédit du compte BCEE que le délégué du gouvernement a suspecté correspondre à des revenus non déclarés.

S'il est vrai que les explications fournies par le demandeur en ce qui concerne l'exercice de son activité d'indépendant durant l'année 2006 sont en contradiction avec les pièces par lui remises au directeur, en ce qu'il a déclaré à l'appui du présent recours n'avoir exercé son activité d'indépendant qu'à partir de décembre 2006, tandis qu'il ressort des pièces remises par lui au directeur qu'il a émis des factures de façon régulière durant l'année 2006 dès le 25 mai 2006, le tribunal constate cependant que parmi les pièces remises au directeur figurent les factures adressées aux clients pour les années 2006 et 2007, qui sont numérotées de façon continue, et que par ailleurs, les extraits de compte remis par le demandeur ne permettent pas de dégager l'existence d'autres recettes non déclarés. La seule affirmation du délégué du gouvernement que vu le montant dérisoire des revenus déclarés, le demandeur aurait encore perçu des recettes en espèces, fondée exclusivement sur des suppositions, à défaut d'indices concrets et dans la mesure où il n'est pas contesté par la partie étatique qu'il a vécu dans la maison de sa mère de sorte à n'avoir pas eu de loyer à payer et qu'il n'avait pas à soutenir financièrement son fils majeur, n'est pas suffisante pour permettre de mettre en doute la réalité des recettes déclarés par le demandeur.

---

[4] V en ce sens. CA 18 janvier 2011, n° 26959C du rôle, précité

Le tribunal est ainsi amené à retenir qu'au stade de la procédure contentieuse, le demandeur a fourni, pour la première fois, des pièces et explications suffisantes pour permettre d'admettre que l'imposition par voie de taxation d'office s'écarte de manière significative des bases d'imposition fixées par les bulletin d'impôt.

S'il est vrai qu'il incombe en principe au juge administratif d'examiner lui-même les éléments supplémentaires lui soumis par une partie à l'appui de ses moyens, la situation de l'espèce se distingue par la circonstance ci-avant constatée que le demandeur avait certes réclamé contre les bulletins litigieux devant le directeur, mais avait mis, tel que cela a été retenu ci-avant, ce dernier dans l'impossibilité d'exercer la plénitude de ses pouvoirs et de faire usage de ses pouvoirs d'investigation.

Or, tel que cela a été relevé ci-avant, le directeur est investi, conformément au § 244 AO, des mêmes pouvoirs d'investigation que le bureau d'imposition et il est tenu, au vœu du § 243 AO, de réexaminer d'office l'intégralité du cas d'imposition lui déféré sans être limité par les demandes du réclamant et avec le pouvoir de modifier l'imposition même en défaveur de celui-ci. Ces pouvoirs permettent au directeur de procéder à un examen circonstancié de la réclamation et de tenir compte d'éventuelles incidences des volets d'imposition critiqués par le réclamant sur d'autres points du cas d'imposition, de manière à assurer au niveau administratif la correcte application de la loi fiscale et une pratique administrative uniforme. Par contre, le juge administratif se trouve privé de ses pouvoirs par l'article 97 (3), n° 8) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après dénommée « la loi du 7 novembre 1996 », qui rend les §§ 243 et 244 AO inapplicables aux juridictions administratives.

Dans la mesure où le régime des voies de recours instauré par l'AO et la loi du 7 novembre 1996 prévoit l'examen au fond d'une réclamation en premier lieu par une instance administrative supérieure disposant des pouvoirs prévus par les §§ 243 et 244 AO et où les moyens et éléments de fait soumis par le demandeur au cours de la procédure contentieuse sont susceptibles de donner lieu à des mesures d'instruction complémentaires ou d'avoir des incidences sur d'autres volets des impositions litigieuses, il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le directeur afin d'assurer au niveau administratif un examen de la réclamation du demandeur du 3 décembre 2010 qui tient compte de l'incidence éventuelle des documents et informations soumis au tribunal administratif et ce nonobstant le caractère justifié de la décision directoriale déférée du 8 février 2012 sur base des éléments à la disposition du directeur au moment où cette dernière a été prise.

Il se dégage des développements qui précèdent que le recours sous analyse est justifié en ce sens que la décision directoriale déférée du 20 octobre 2011 encourt dans le cadre du recours en réformation l'annulation et qu'il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des explications fournies et des pièces et documents versés seulement lors de la phase contentieuse, malgré l'invitation à ce faire au niveau précontentieux.

Dans la mesure où la décision directoriale encourt l'annulation du fait que les documents soumis au tribunal n'ont pas pu être pris en considération au niveau administratif, en raison de la défaillance manifeste du demandeur, il y a lieu de mettre les frais à sa charge, nonobstant le résultat de son recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours tendant à l'annulation de la décision du directeur de l'Administration des contributions directes du 8 février 2012 en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision directoriale du 8 février 2012, et renvoie l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des explications fournies et des pièces et documents versés seulement au cours de la phase contentieuse ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 23 octobre 2013 par le vice-président en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 25.10.2013
Le Greffier du Tribunal administratif